

0-793325

На правах рукописи



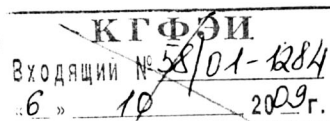
АПАЛЬКОВА МАРИЯ ВЛАДИМИРОВНА

**ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ
ПРИ ФОРМИРОВАНИИ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ**

Специальности: 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2009



Работа выполнена на кафедре налогов и налогообложения ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»

Научный руководитель

кандидат экономических наук, доцент
Оканова Татьяна Николаевна

Официальные оппоненты

доктор экономических наук, профессор
Карп Марина Викторовна

кандидат экономических наук, доцент
Бахолдина Ирина Викторовна

Ведущая организация

**ГОУ ВПО «Орловский государственный
технический университет»**

Защита состоится «28» октября 2009 г. в 15 часов на заседании диссертационного совета Д 446.004.01 в ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет» по адресу: 125993, г. Москва, ул. Смольная, д. 36, ауд. 209

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»

Автореферат разослан «25» сентября 2009 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665233

Ученый секретарь
диссертационного совета

A handwritten signature in dark ink, appearing to be 'Харакоз'.

Харакоз Ю.К.

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В настоящее время, несмотря на активное реформирование бухгалтерского и налогового учета, содержание информации, формируемой в рамках этих систем, не удовлетворяет требованиям внешних и внутренних пользователей по целому ряду причин.

Во-первых, на основе сформированной в системе бухгалтерского учета информации рассчитываются не все налоговые обязательства хозяйствующего субъекта. В отношении налогообложения прибыли, начиная с 2002 г., сложилась парадоксальная ситуация. Порядок формирования и исполнения обязательств по налогу на прибыль установлен двумя несогласованными между собой документами: Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» и главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). В результате такой несогласованности возникает более 300 различий между бухгалтерскими и налоговыми правилами признания доходов и расходов, многие из которых находятся в противоречии с финансовыми интересами хозяйствующих субъектов. Наличие в учете многочисленных налоговых разниц при постоянных изменениях налогового законодательства повышает трудоемкость и затратность учетно-расчетных операций. Значительные отличия бухгалтерских и налоговых правил формирования базы по налогу на прибыль являются одной из причин роста масштабов судебных споров по налоговым вопросам. Так, число арбитражных дел в 2008 г. по сравнению с 2005 г. возросло на 24,8 %, что также повышает издержки налогоплательщиков и налоговых органов. По данным исследований, проводимых по инициативе Федеральной налоговой службы (ФНС) России, трудоемкость проверок расчетов по налогу на прибыль увеличилась в 2,7 раза.

Во-вторых, противоречия бухгалтерского и налогового учета снижают аналитические возможности учетной информации. Скорректированная для целей налогообложения прибыли учетная информация не позволяет получить достоверные показатели финансового состояния хозяйствующих субъектов, затрудняет своевременное планирование взаимоотношений налогоплательщиков с их экономическими контрагентами (поставщиками, покупателями, банками, страховщиками и др.). Большое число налоговых разниц, возникающих в силу различий бухгалтерского и налогового учета, снижает прозрачность финансовой отчетности, затрудняет разработку на-

логовых прогнозов, объективно необходимых и государству при планировании бюджетной политики, и коммерческим структурам при составлении перспективных планов экономического развития. Наконец, сложность российской системы налогообложения прибыли препятствует приросту иностранных инвестиций в реальный сектор экономики страны.

В-третьих, развитие системы российского бухгалтерского учета ориентировано на переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Однако наличие избыточных требований налогового учета затрудняет внедрение МСФО в России.

Рассмотренные проблемы свидетельствуют об объективной необходимости совершенствования правил формирования учетно-аналитической информации для целей исчисления базы по налогу на прибыль. Поиск способов такого реформирования предопределил выбор темы диссертационного исследования, содержание рассматриваемых вопросов и внутреннюю логику изложения материала.

Степень научной разработанности проблемы. Значительный вклад в исследование методологии взаимодействия бухгалтерского и налогового учета внесли отечественные и зарубежные ученые: Р.Г. Азарян, А.С. Бакаев, А.П. Бархатов, М.Ф. Ван Бреда, Е.С. Вылкова, Д.Р. Гараев, Н.И. Голышева, Ю.Д. Джамурзаев, И.М. Дмитриева, К. Друри, А.В. Ерицян, А.Е. Карпов, В.В. Ковалев, В.Я. Кожин, М.А. Комов, С.И. Константинова, Е.В. Кротикина, О.Г. Лапина, Д.Л. Луговской, О.В. Мещерякова, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, К.И. Оганян, О.М. Островский, Л.В. Попова, М.Л. Пятов, И.А. Слабинская, И.Р. Сухарев, Э.С. Хендриксен, О.Д. Хороший, С.Д. Шаталов, Т.Ф. Юткина и др.

В работах большинства авторов (Р.Г. Азаряна, Д.Р. Гараева, А.В. Ерицяна, В.Д. Новодворского, И.А. Слабинской и др.) утверждается, что бухгалтерский учет соотносится с налоговым учетом как общее с частным, как система с подсистемой. Однако наличие широкого спектра теоретических и практических научных трудов, посвященных гармонизации бухгалтерского и налогового учета, не снимает всей остроты проблемы согласования их правил. Потребность поиска направлений реформирования системы информационного обеспечения расчетов базы по налогу на прибыль определила цель диссертации.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений и методико-организационных рекомендаций по со-

вершенствованию информационного обеспечения учетно-аналитических процессов при формировании базы по налогу на прибыль.

Для достижения цели поставлены следующие задачи:

- изучить отечественные и зарубежные концепции интеграции информационных потоков учетно-аналитического обеспечения системы налогообложения прибыли;

- выявить особенности влияния налога на прибыль на доходы федерального и региональных бюджетов и на финансовый результат деятельности региональных машиностроительных организаций;

- обосновать необходимость изменения действующих правил признания и оценки доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете и предложить единую информационную систему для расчета налоговой базы по налогу на прибыль;

- дать практические рекомендации по формированию учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета, направленные на увеличение финансового результата деятельности организации.

Область исследования соответствует пп. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной налоговой системы» специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит», пп. 1.9 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика».

Объектом исследования являются учетно-расчетные операции хозяйствующих субъектов (на материалах машиностроительных предприятий Курской области за период с 2002 по 2008 г.).

Предмет исследования – комплекс теоретических и организационно-практических аспектов информационного обеспечения учетно-аналитических процессов при формировании базы по налогу на прибыль.

Теоретическую и методическую основу исследования составили концепции отечественных и зарубежных экономистов по проблемам взаимодействия бухгалтерского и налогового учета, законодательные и нормативные акты, российские положения и международные стандарты в области бухгалтерского учета и отчетности, научно-методическая литература, издания периодической печати, материалы научно-практических конференций и семинаров.

В ходе исследования использовались общенаучные методы, такие как системный подход, анализ, сравнение, динамические ряды, графиче-

ский, формализация, метод экспертных оценок, статистические методы и др., а также специальные элементы метода бухгалтерского учета (счета, двойная запись, документирование, отчетность и т.д.).

Информационной базой исследования послужили статистические данные, данные первичных учетных документов, регистров аналитического и синтетического учета, бухгалтерская отчетность, внутренние документы организаций.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений и методико-организационных рекомендаций по совершенствованию информационного обеспечения учетно-аналитических процессов при формировании базы по налогу на прибыль.

К элементам научной новизны, выносимым на защиту по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит, относятся следующие:

- на основе анализа отечественных и зарубежных интеграционных концепций информационного обеспечения налогообложения прибыли выявлены и систематизированы причины и следствия разногласий ученых и практиков по вопросу выделения самостоятельного налогового учета. Аргументирована потребность и определены пути совершенствования методологии учетно-расчетных процессов в системе налогообложения прибыли. Экономически обоснованы реальные выгоды от сближения налоговых бюджетных интересов государства и финансовых интересов коммерческих структур;

- на основе анализа статистических данных определена динамика влияния налога на прибыль на доходы бюджетной системы Российской Федерации. Установлена и оценена зависимость финансовых результатов деятельности региональных машиностроительных организаций от порядка расчетов по налогу на прибыль. Предложено введение дифференцированных ставок налога на прибыль в зависимости от рентабельности отдельных отраслей экономики России.

К элементам научной новизны, выносимым на защиту по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит и по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, относятся следующие:

- обоснована необходимость изменения действующих правил признания и оценки доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. На основе проведенного автором диссертации анкетирования учетных работников и менеджеров машиностроительных предприятий Курской об-

ласти и обработки его результатов установлено, что наиболее рациональным вариантом ведения налогового учета является его интеграция в систему бухгалтерского учета;

– разработана единая информационная система для расчета налоговой базы по налогу на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете, заключающаяся в установлении одинакового порядка учета материально-производственных запасов, основных средств, начисления амортизации, создании единой методики формирования резервов и т.д. Внедрение данной системы позволит снизить трудоемкость и затратность учетного процесса, повысить прозрачность финансовой отчетности и эффективность налогового контроля, увеличить финансовые результаты деятельности организаций;

– предложена методика налогообложения прибыли, основывающаяся на выборе экономически целесообразных элементов учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения. В качестве показателя оценки результативности применения данной методики принята величина налоговой экономии, получаемая хозяйствующим субъектом.

Практическое значение результатов исследования заключается в том, что результаты диссертационного исследования могут быть использованы в качестве методического обеспечения при совершенствовании учетно-аналитической информации с целью формирования финансово выгодной для предприятий налоговой базы по налогу на прибыль. Выводы, положения и рекомендации, изложенные в диссертации, могут использоваться в процессе обучения студентов в высших учебных заведениях.

Апробация и реализация результатов исследования. Результаты исследования нашли практическое применение в деятельности ОАО «Геомаш», г. Щигры Курской области (подтверждено справкой о внедрении).

Теоретические и методологические разработки автора используются в учебном процессе Курского государственного технического университета при преподавании таких дисциплин, как «Налоговый учет и отчетность» и «Федеральные налоги и сборы с организаций», читаемых студентам специальности 080107 «Налоги и налогообложение» (подтверждено актом о внедрении).

Достоверность и обоснованность полученных в работе выводов подтверждается результатами их использования в практической деятельности Инспекции Федеральной налоговой службы России по г. Курску (подтверждено справкой о внедрении).

Основные положения диссертационного исследования обсуждались на Межвузовской научно-технической конференции студентов и аспирантов в области научных исследований «Молодежь и XXI век» (2005–2008 гг., Курск, КГТУ), Всероссийской молодежной научно-практической конференции «Антикризисное управление в России в современных условиях» (2005 г., Москва, МГТУ им. Н.Э. Баумана, РЭА им. Г.В. Плеханова), Международной студенческой научной конференции «Мировой опыт и экономика России» (2006–2007 гг., Курск, Курский филиал ВЗФЭИ), Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» (2006, 2008 и 2009 гг., Москва, МГУ им. М.В. Ломоносова), Региональной научно-практической конференции «Экономика и управление в современных условиях развития региона» (2006 г., Курск, КГТУ), III международном студенческом форуме «Образование, наука, производство» (2006 г., Белгород, БГТУ им. В.Г. Шухова).

Публикации. По теме исследования опубликовано 16 научных работ общим объемом 3,84 печ. л., в том числе 4 работы объемом 2,1 печ. л. опубликованы в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Минобрнауки России.

Объем и структура диссертации. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, приложений. Работа изложена на 142 страницах машинописного текста и содержит 36 таблиц, 23 рисунка, 276 наименований использованных источников, 16 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены его цель и задачи, обозначены объект и предмет исследования, раскрыта научная новизна.

В первой главе «Тенденции развития информационного обеспечения расчетов налога на прибыль коммерческих организаций» изучены отечественные и зарубежные концепции сосуществования бухгалтерского и налогового учета, выявлены недостатки нормативно-правового регулирования учетных процессов при формировании обязательств по налогу на прибыль, определены место и роль налога на прибыль в бюджетной и корпоративной финансовых системах.

Во второй главе «Влияние расхождений в бухгалтерском и налоговом учете на финансовые результаты деятельности коммерческих организаций» проведен сравнительный анализ исчисления налога на при-

быль в соответствии с бухгалтерскими и налоговыми нормами, оценено влияние методики налогообложения прибыли на финансовые результаты деятельности региональных машиностроительных предприятий, приведено обоснование необходимости совершенствования правил признания доходов и расходов при налогообложении прибыли.

В третьей главе «Принципы и способы интеграции учетно-аналитической информации для формирования базы по налогу на прибыль» дана характеристика принципов экономически обоснованного формирования учетно-аналитической информации для целей налогообложения прибыли и приведены способы интеграции этой информации. Предложена методика оптимизации налогообложения, основывающаяся на выборе экономически целесообразных элементов учетной политики для целей сближения бухгалтерского и налогового учета.

В заключении сформулированы выводы и предложения по совершенствованию информационного обеспечения налогообложения прибыли, позволяющему улучшить показатели работы на предприятиях машиностроительного комплекса, произведена оценка практической значимости полученных результатов.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. На основе анализа отечественных и зарубежных интеграционных концепций информационного обеспечения налогообложения прибыли выявлены и систематизированы причины и следствия разногласий ученых и практиков по вопросу выделения самостоятельного налогового учета. Аргументирована потребность и определены пути совершенствования методологии учетно-расчетных процессов в системе налогообложения прибыли. Экономически обоснованы реальные выгоды от сближения налоговых бюджетных интересов государства и финансовых интересов коммерческих структур.

В 2002 г. на этапе введения обязательного налогового учета все ученые сошлись во мнении, что приоритет должен отдаваться экономической сущности учета, а фискальная функция налогов предназначена для ограничения необоснованных трат хозяйствующих субъектов с целью стимулирования налоговых доходов государства. Мнения ряда руководителей фе-

деральных департаментов исполнительной системы власти, ведущих специалистов и практиков по вопросу законодательного признания налогового учета отражены в табл. 1.

Таблица 1

Позиции руководителей и специалистов о необходимости признания налогового учета в качестве обособленной учетной системы (2001 г.)

Автор	Мнение
Руководитель Департамента налогообложения прибыли МНС РФ К.И. Оганян	«В России будет первая в мире система самостоятельного налогового учета, предполагающего, что прибыль определяется не на основании данных бухгалтерского учета, а на основании регистров налогового учета»
Ведущий специалист Департамента налогообложения прибыли МНС РФ О.Д. Хороший	«Налоговый и бухгалтерский учет – вещи несовместимые. И глава 25 – яркое тому подтверждение»
Ведущий эксперт газеты «Экономика и жизнь» Ю.В. Подпорин	«Проблемы, которые ожидают бухгалтеров в связи с принятием НК РФ, могут стать для налогоплательщиков «миной замедленного действия»»
Руководитель Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России А.С. Бакаев	«Нигде в мире отдельного налогового учета нет... Технику налогового учета по главе 25 реализовать практически невозможно... Все вышесказанное говорит о непрофессионализме разработчиков главы 25 Налогового кодекса»
Директор центра «Налоги и финансовое право» (г. Екатеринбург) А.В. Брызгалин	«...налоговый учет в том виде, в котором он представлен в кодексе, искусственен и чистой воды изобретательство»
Профессор С.А. Николаева	«...мы предлагаем приостановить введение в действие главы 25 НК РФ и вернуться к разработке иной концепции взаимодействия бухгалтерского и налогового законодательства»

К сожалению, в настоящее время приоритетом учетно-аналитических действий хозяйствующих субъектов является соблюдение фискальных интересов государства. В методологическом плане учетная практика «для целей налогообложения» является сферой специализации системы «Бухгалтерский учет». В связи с этим она не должна противоречить базовым учетным принципам.

По данным опроса 2008 года на сайтах журналов «Учет, налоги, право» и «Главбух», в своем отношении к российской концепции взаимосвязи системы бухгалтерского учета и налогообложения 70 % от общего числа опрошенных ученых-экономистов и практикующих специалистов делятся на два лагеря:

- первые считают, что налоговый учет надо совсем отменить (43 %);
- вторые полагают, что налоговый учет должен основываться на правилах бухгалтерского учета (27 %) (рис. 1).

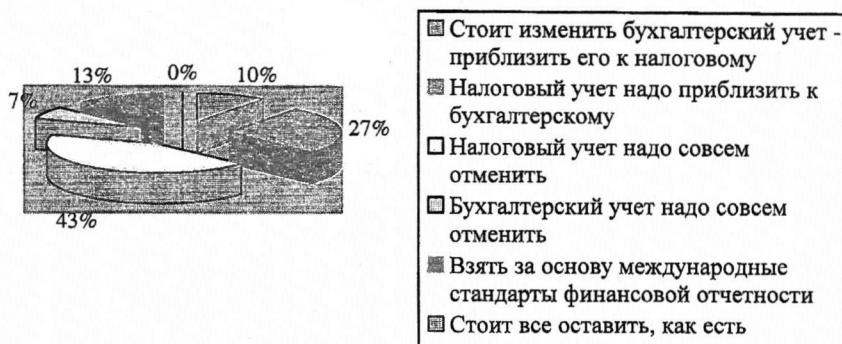


Рис. 1. Позиции ученых и практиков по вопросу реформирования бухгалтерского и налогового учета

В настоящее время в мировой учетной практике не утрачивает своей остроты проблема поиска моделей оптимизации интересов пользователей финансовой отчетности (акционеров, инвесторов, банков, страховщиков и т.п.) и фискальных интересов государства. Результаты исследования вопроса интеграции таких интересов дают все основания считать, что отсутствует экономически обоснованная необходимость существования системы обособленного налогового учета. Бухгалтерско-налоговые учетные проблемы можно решать путем совершенствования налогового законодательства, упрощения техники исчисления налогов, повышения экономико-правовой грамотности всех пользователей бухгалтерского учета. Предпосылки интеграции бухгалтерского и налогового учета с учетом интересов государства и налогоплательщиков представлены на рис. 2.

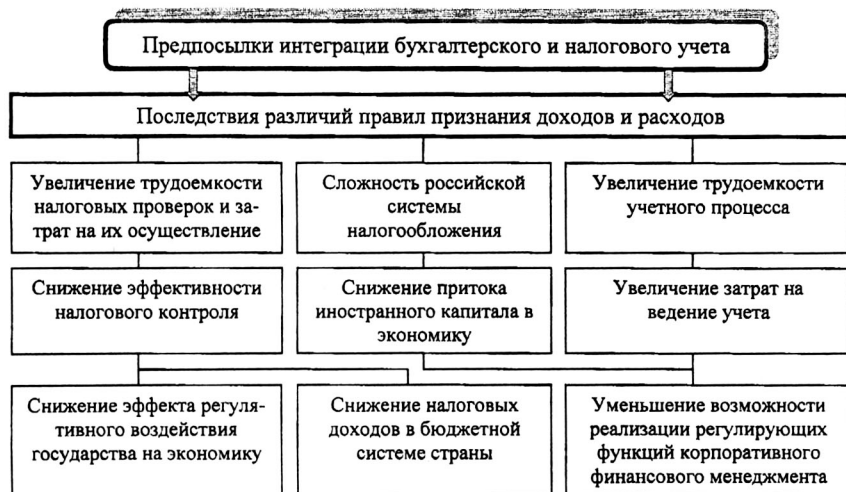


Рис. 2. Система мотивационных оснований реформирования расчетов по налогу на прибыль

2. На основе анализа статистических данных определена динамика влияния налога на прибыль на доходы бюджетной системы Российской Федерации. Установлена и оценена зависимость финансовых результатов деятельности региональных машиностроительных организаций от порядка расчетов по налогу на прибыль. Предложено введение дифференцированных ставок налога на прибыль в зависимости от рентабельности отдельных отраслей экономики России.

В современных условиях прибыль организаций выполняет роль связующего звена в механизме согласования интересов отдельных налогоплательщиков и государства в целом. Место прибыли в рыночной экономике представлено на рис. 3.

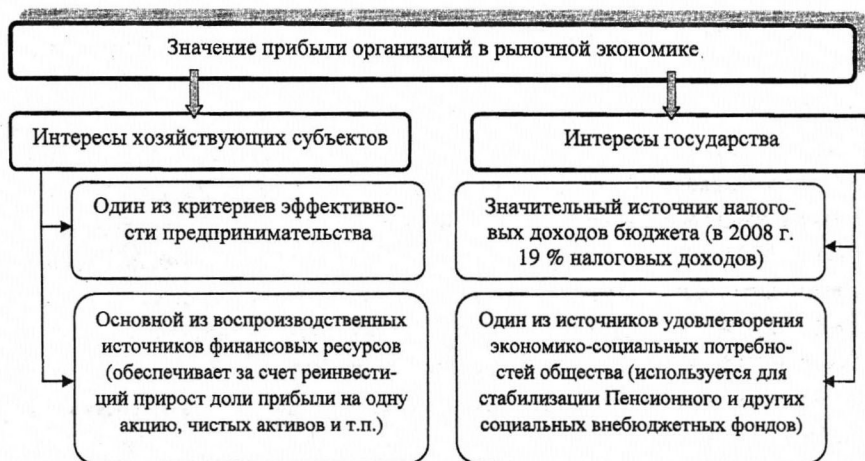


Рис. 3. Значение прибыли организаций в рыночной экономике

Налогообложение прибыли – важный элемент налоговой политики любого государства. Налог на прибыль служит значительным источником формирования доходной части бюджетов разных уровней. В соответствии с данными официальных сайтов Федеральной службы государственной статистики и ФНС России динамика удельного веса налога на прибыль в налоговых доходах консолидированного бюджета Российской Федерации в 2000–2008 гг. представлена на рис. 4.

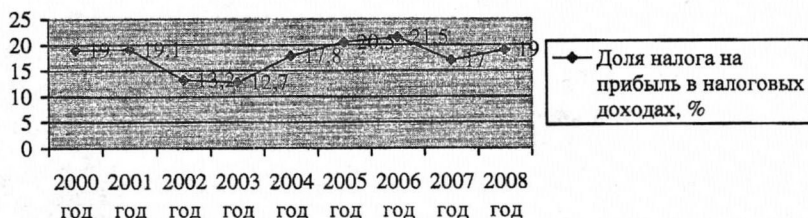


Рис. 4. Динамика доли налога на прибыль в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ в 2000–2008 гг.

Данные рис. 4 показывают, что на долю налога на прибыль в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в 2000–2008 гг. приходилось от 12,7 до 21,5 %. Таким образом, налог на прибыль составляет весомую часть доходов бюджета. В первый год действия главы

25 НК РФ (2002 г.) поступления налога на прибыль в составе налоговых доходов консолидированного бюджета РФ снизились и составили 13,2 %, что на 5,9 процентных пункта ниже, чем в 2001 г., когда ставка налога на прибыль была 35 %. Такое снижение уровня поступления налога на прибыль обусловлено не только изменениями в законодательстве, но и общим снижением сальдированного финансового результата в экономике. Далее в 2004–2006 гг. наблюдался рост поступлений налога на прибыль в консолидированный бюджет РФ. В 2004 г. произошло резкое их увеличение (с 12,7 % до 17,8 %). В 2005 г. этот показатель составил 20,5 %, в 2006 г. – 21,5 %. В 2007 г. доля налога на прибыль в налоговых доходах консолидированного бюджета снизилась до 17,0 %, в 2008 г. составила 19,0 % налоговых доходов.

По данным Управления Федеральной налоговой службы по Курской области, налог на прибыль в 2008 г. занимал по поступлениям в федеральный бюджет второе место после НДС и составлял 25,84 % всех поступлений. На долю налога на прибыль в 2008 г. приходится 50,83 % налоговых доходов областного бюджета, т.е. областной бюджет на половину сформирован за счет поступлений данного налога.

Сумма налога на прибыль напрямую влияет на финансовые результаты работы предприятия. Отношение величины уплачиваемого налога на прибыль к выручке и чистой прибыли машиностроительного предприятия Курской области ОАО «Геомаш» в 2002–2008 гг. отражено в табл. 2.

Таблица 2

**Отношение величины налога на прибыль к выручке
и чистой прибыли ОАО «Геомаш» в 2002–2008 гг.**

Год	Выручка, тыс. руб.	Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	Налог на при- быль, тыс. руб.	Отношение величины налога на прибыль, %	
				к выручке	к чистой прибыли
2002	198 019	42 757	7 316	3,69	17,11
2003	188 382	–1 956	668	0,35	–
2004	292 123	15 933	7 479	2,56	46,94
2005	431 254	41 207	16 723	3,88	40,58
2006	485 709	48 630	12 204	2,51	25,10
2007	710 256	39 266	14 819	2,09	37,74
2008	1 065 857	60 159	26 368	2,47	43,83

По данным табл. 2 видно, что величина налога на прибыль составляет ежегодно около 2,5 % выручки от продажи продукции и примерно 30 % от чистой прибыли, что является существенной составляющей изымаемых в бюджет финансовых ресурсов предприятия.

В качестве одной из мер улучшения финансового состояния компаний следует предложить дифференциацию ставок налога на прибыль в зависимости от рентабельности отдельных отраслей экономики России. Считаем целесообразным установление пониженной ставки налога на прибыль (15 %) для обрабатывающих отраслей, так как в России рентабельность машиностроения ниже, чем во многих других отраслях промышленности. Ожидаемое социально-экономическое возрождение обрабатывающей промышленности России зависит от приоритетов налоговой политики страны, их переориентации на стимулирование роста прибыли обрабатывающей промышленности в целом и машиностроения в особенности. Необходимость такого налогового стимулирования основывается на следующем. Во-первых, обрабатывающая промышленность создает основу для модернизации всех отраслей хозяйства и роста ВВП на душу населения. Во-вторых, обрабатывающая промышленность – источник перспективных материалов для машиностроения и рынок сбыта для продукции машиностроения производственного назначения. В-третьих, с ростом обрабатывающей промышленности связано повышение доли трудовых доходов в ВВП и более равномерное их распределение как между различными слоями населения, так и между территориями страны, поскольку обрабатывающая промышленность может развиваться повсеместно.

3. Обоснована необходимость изменения действующих правил признания и оценки доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. На основе проведенного автором диссертации анкетирования учетных работников и менеджеров машиностроительных предприятий Курской области и обработки его результатов установлено, что наиболее рациональным вариантом ведения налогового учета является его интеграция в систему бухгалтерского учета.

Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ построена таким образом, что ее нормы подробно определяют порядок признания и оценки доходов и расходов. Без какой-либо видимой целесообразности правила налогового учета во многом повторяют правила бухгалтерского учета, при этом с некоторыми изменениями и модификациями. В налоговых нормах

широко используется бухгалтерская терминология, но зачастую бухгалтерским понятиям даются иные определения, и приводится новая классификация доходов и расходов с подробнейшим их перечнем, хотя сами перечни открытые.

Многочисленные различия в методологии формирования налоговой базы по налогу на прибыль для бухгалтерских и налоговых целей возникли вследствие погрешностей переложения смысла положений по бухгалтерскому учету на налоговую практику. Этим, например, можно объяснить возможность использования способа ЛИФО для оценки ценных бумаг в налоговом учете и его отсутствие в бухгалтерском учете. Два общих способа существуют (ФИФО и индивидуальная оценка), но полного соответствия они все равно не обеспечивают, поскольку финансовый учет оперирует категорией «финансовые вложения», а налоговый учет ограничивается понятием «ценная бумага» и т.д. Наличие расхождений в способах начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете также трудно считать экономически целесообразным. Все это делает и без того крайне сложный и противоречивый учетный процесс еще более запутанным.

Одни организации выбирают тактику максимального сближения бухгалтерских и налоговых правил формирования налоговой базы по налогу на прибыль в целях снижения трудозатрат, другие – посредством выбора экономически целесообразных элементов учетной политики минимизируют налоговые платежи. Анализ учетных политик машиностроительных предприятий Курской области показал, что практически по всем объектам учета предприятия используют законодательно установленную возможность выбора одинаковых способов признания и оценки доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Это позволяет бухгалтерам сбить стоимостные оценки при определении базы по налогу на прибыль и тем самым снизить трудоемкость и затратность учетного процесса.

Проведенное нами анкетирование учетных работников и менеджеров предприятий Курской области определило ряд важных, на наш взгляд, выводов.

Во-первых, экономическая целесообразность использования ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» имеет спорный характер, и даже инспекторы в ходе проведения налоговых проверок не всегда следят за соблюдением норм этого положения.

Во-вторых, введение ПБУ 18/02 осложнило учетную практику, поэтому большинство организаций ведет учет налоговых разниц выборочно

(по упрощенной схеме). Это, естественно, вуалирует их истинное финансовое состояние.

В-третьих, наиболее рациональным вариантом ведения налогового учета является его интеграция в систему бухгалтерского учета с целью снижения трудоемкости формирования информации для целей налогообложения прибыли и достижения объективности финансовых показателей хозяйствующих субъектов.

4. Разработана единая информационная система для расчета налоговой базы по налогу на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете, заключающаяся в установлении одинакового порядка учета материально-производственных запасов, основных средств, начисления амортизации, создании единой методики формирования резервов и т.д. Внедрение данной системы позволит снизить трудоемкость и затратность учетного процесса, повысить прозрачность финансовой отчетности и эффективность налогового контроля, увеличить финансовые результаты деятельности организации.

На наш взгляд, гармонизация бухгалтерских и налоговых правил формирования базы по налогу на прибыль заключается в установлении на законодательном уровне нового порядка классификации, оценки и признания результатов хозяйственных операций. В частности, нами предлагается изменить содержание тех норм главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, которые в силу их различий с бухгалтерскими нормами существенно повышают трудоемкость учетного процесса. При этом в качестве ограничения принимается условие, что такие новации не исказят ни показатель налоговой нагрузки, ни качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Считаем, что количество альтернативных элементов налоговой учетной политики должно быть сокращено. Данная мера существенно повысит прозрачность информации, формируемой в налоговом учете, обеспечит действенный контроль за правильностью исчисления и уплаты всех налогов. С экономической точки зрения наличие большого числа элементов налоговой учетной политики невыгодно государству, поскольку позволяет легальным образом минимизировать налоги.

Следует также отметить, что чем больше возможностей выбора способов ведения бухгалтерского учета предусмотрено в действующем законодательстве, тем труднее читать финансовую отчетность без привязки к

конкретной учетной политике организации. В МСФО западные специалисты находят допустимым и необходимым уменьшение количества альтернатив. Следовательно, сокращение и в российском законодательстве по бухгалтерскому учету возможности выбора альтернативных способов учета позволит уменьшить разброс оценок показателей финансовой отчетности, что облегчит чтение и анализ отчетности.

Полагаем, что отличия правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете должны быть значительно сокращены. На примере машиностроительных предприятий разработана единая информационная система для расчета налоговой базы по налогу на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете с учетом особенностей структуры затрат на производство продукции в данной отрасли. Конкретный смысл предложений сводится к следующему.

1. В целях бухгалтерского и налогового учета законодательно установить один метод оценки материально-производственных запасов при отпуске их в производство или ином выбытии – по стоимости единицы, что позволит повысить прозрачность и достоверность показателей финансовой отчетности. По данным анализа учетных политик для целей бухгалтерского учета и налогообложения, 80 % предприятий используют данный метод в учете.

2. Считаем целесообразным создание в бухгалтерском и налоговом учете единой методики начисления резервов предстоящих расходов на оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год, а также резервов расходов на ремонт основных средств, предусматривающей отмену количественных ограничений в налоговом учете при начислении резервов. Изучение учетных политик для целей бухгалтерского учета и налогообложения показало, что 100 % исследованных машиностроительных предприятий Курской области резервы не создают из-за возникающих различий между данными бухгалтерского и налогового учета, хотя их создание позволяет производить учет расходов равномерно с начала налогового периода, тем самым увеличивая расходы, а следовательно, уменьшая налоговую базу по налогу на прибыль.

3. Для целей бухгалтерского и налогового учета законодательно предусмотреть один способ списания стоимости основных средств – по сумме чисел лет срока полезного использования. Это позволит на ранних стадиях использования основных средств списывать большую сумму их стоимости

на затраты, что выгодно для оптимизации налога на имущество и налога на прибыль и для аккумулирования у предприятия дополнительных финансовых ресурсов. В настоящее время все исследуемые предприятия применяют линейный метод начисления амортизации для бухгалтерских и налоговых целей, чтобы не вести двойной учет.

4. В бухгалтерском законодательстве зафиксировать лимит отнесения активов к основным средствам в сумме более 20 тыс. руб. В настоящий момент ПБУ 6/01 «Учет основных средств» организациям предоставлена возможность самостоятельно устанавливать в учетной политике лимит стоимости активов, которые могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов, но не более 20 тыс. руб. за единицу. Данная мера позволит исключить различие в бухгалтерском и налоговом учете в части отражения данных активов.

5. На законодательном уровне разрешить предприятиям в целях бухгалтерского учета включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (30 % в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, что позволит сблизить бухгалтерский и налоговый учет и даст организациям возможность использовать дополнительные финансовые ресурсы для решения воспроизводственных проблем. По данным исследования, в настоящее время 67 % налогоплательщиков не пользуются льготой в виде амортизационной премии по причине увеличения издержек на ведение двойного учета.

Необходимо отметить, что полностью исключить различия между бухгалтерскими и налоговыми правилами формирования базы по налогу на прибыль невозможно в силу различий их целей. Наличие в учете налоговых разниц – объективная необходимость. Считаем целесообразным в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности приводить подробную расшифровку оснований возникновения постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств, так как многие предприятия к составлению пояснительной записки относятся формально и отражают в ней

только выдержки из принятой учетной политики без должных расшифровок. Нами разработана форма информационных аналитических таблиц для регистрации сумм отложенных налогов (табл. 3, 4).

Таблица 3

Постоянные налоговые обязательства (активы)

Виды постоянных налоговых обязательств (активов)	Постоянные налоговые обязательства (активы) за 2008 г.		
	Постоянная разница	Ставка налога на прибыль	Постоянное налоговое обязательство (актив)
1. Представительские расходы	180 000	24	43 200
2. ...			
Итого			

Таблица 4

Движение отложенных налоговых обязательств (активов) за 2008 г.

Виды отложенных налоговых обязательств (активов)	Сальдо на начало года	Возникновение отложенных налоговых обязательств (активов) за год			Уменьшение отложенного налогового обязательства (актива)	Сальдо на конец года
		Налогооблагаемая (временная) разница	Ставка налога на прибыль	Отложенное налоговое обязательство (актив)		
1. Амортизационная премия	64 000	230 000	24	55 200	32 000	87 200
2. ...						
Итого						

Дополнительная информация о возникающих налоговых разницах повысит прозрачность отчетности и предоставит возможность углубленного анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организации.

5. Предложена методика налогообложения прибыли, основывающаяся на выборе экономически целесообразных элементов учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения. В качестве показателя оценки результативности применения данной методики принята величина налоговой экономии, получаемая хозяйствующим субъектом.

В ОАО «Геомаш» реализована разработанная система расчетов по налогу на прибыль, позволяющая увеличить финансовый результат дея-

тельности организации. Оценка экономического эффекта от использования такой системы производилась по критерию – величина налоговой экономии. Налоговая экономия обеспечивается за счет оптимизации налога на прибыль и налога на имущество в результате следующих мероприятий:

- применения нелинейного метода начисления амортизации основных средств в налоговом учете, способа списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования в целях бухгалтерского учета;
- применения нелинейного метода начисления амортизации нематериальных активов в налоговом учете, способа уменьшаемого остатка в целях бухгалтерского учета;
- списания в бухгалтерском и налоговом учете основных средств стоимостью не более 20 тыс. руб. на затраты по мере их отпуска в производство;
- единовременного списания 10 % (30 % в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) стоимости приобретенных основных средств в налоговом учете;
- создания в бухгалтерском и налоговом учете резервов на ремонт основных средств и на выплату отпускных;
- списания в бухгалтерском учете материалов по средней себестоимости, в налоговом – по методу оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) (табл. 5).

Таблица 5

Структура высвобождаемых финансовых ресурсов на примере ОАО «Геомаш» (январь 2009 года)

Стоимостные показатели	До реализации мероприятий по оптимизации налогообложения	После реализации мероприятий по оптимизации налогообложения	Изменение налогооблагаемой базы	Величина дополнительных финансовых ресурсов
Амортизационные отчисления в бухгалтерском учете, руб.	2 400 965	4 001 607	1 600 642	384 154
Амортизационные отчисления в налоговом учете, руб.	2 400 965	4 801 929	2 400 964	576 231
Расходы на капитальные вложения, руб.	0,0	1 596 356	1 596 356	383 125
Резерв на ремонт основных средств, руб.	0,0	641 667	641 667	154 000

Продолжение табл. 5

Резерв на выплату отпускных, руб.	0,0	1 350 000	1 350 000	325 000
Стоимость материалов, руб.	37 012 432	39 145 118	2 132 686	511 845
Налог на имущество, руб.	330 819	306 314	–	24 505
Итого за счет оптимизации налога на прибыль				2 334 355
Итого за счет оптимизации налога на имущество				24 505
Итого:				2 358 860

Как видно из данных табл. 5, ежемесячная величина притока денежных средств за счет налоговой экономии составит около 2 359 тыс. руб. Для машиностроительных предприятий Курской области данная сумма является существенной, поскольку многие из них и до финансового кризиса 2008 г. испытывали трудности инвестирования в производство. Последствия кризиса поставили перед этими организациями дополнительные проблемы поиска мер стабилизации экономического развития. Следовательно, данная методика позволит увеличить финансовые результаты деятельности организаций, использовать дополнительные финансовые ресурсы на развитие бизнеса. Улучшение экономических показателей предприятий положительно скажется на динамике налоговых доходов федерального и регионального бюджетов.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. Апалькова М.В. Роль учетной политики в оптимизации налоговых обязательств в машиностроительной отрасли Курской области // Налоговая политика и практика. 2008. № 7/1. – 0,44 печ. л.
2. Апалькова М.В. Зарубежная практика гармонизации бухгалтерского и налогового учета // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. Серия «Экономические науки». 2008. Вып. 3. – 0,58 печ. л.
3. Апалькова М.В. Влияние вариации методов учетной политики на сближение бухгалтерского и налогового учета // Микроэкономика. 2008. № 5. – 0,20 печ. л.
4. Апалькова М.В. Влияние налоговых новаций 2009 года на расчеты с бюджетом по налогу на прибыль // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. 2009. № 7 (34). – 0,88 печ. л.

Статьи в профессиональных журналах и научных сборниках, доклады на конференциях

5. Апалькова М.В. Необходимость раскрытия учетной политики в бухгалтерской отчетности // Сборник тезисов докладов XXXIII вузовской научно-технической конференции студентов и аспирантов в области научных исследований «Молодежь и XXI век»: в 2 ч. Ч. 2 / Курск. гос. техн. ун-т. Курск, 2005. – 0,06 печ. л.
6. Апалькова М.В. Влияние налоговой политики на развитие налогового администрирования // Сборник материалов VII Всероссийской молодежной научно-практической конференции «Антикризисное управление в современных условиях». 8–9 декабря 2005 г. / отв. за выпуск В.Л. Малинин. М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э. Баумана, 2005. – 0,19 печ. л.
7. Апалькова М.В. Интеграция бухгалтерского и налогового учета для обеспечения качества управления бизнес-процессами [Электронный ресурс] // Сборник материалов докладов XIII Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых по фундаментальным наукам «Ломоносов-2006». МГУ им. М.В. Ломоносова, 12–15 апреля 2006 г. / гл. ред. В.Н. Сидоренко и др. М.: КДУ, 2006. – 0,14 печ. л.
8. Апалькова М.В. Модели сосуществования и взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогообложения // Сборник материалов региональной научно-практической конференции факультета экономики и

менеджмента КГУ «Экономика и управление в современных условиях развития региона». Курск, 21–22 апреля 2006 г. / Курск. гос. ун-т. Курск, 2006. – 0,22 печ. л.

9. Апалькова М.В. Проблемы взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогообложения // Сборник тезисов докладов XXXIV вузовской научно-технической конференции студентов и аспирантов в области научных исследований «Молодежь и XXI век»: в 2 ч. Ч. 2 / Курск. гос. техн. ун-т. Курск, 2006. – 0,06 печ. л.

10. Апалькова М.В. Учет как современная информационная система [Электронный ресурс] // Сборник материалов III Международной студенческой конференции «Образование, наука, производство». Белгород: Изд-во БГТУ им. В.Г. Шухова, 2006. – 0,28 печ. л.

11. Апалькова М.В. Варианты практической адаптации ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» // Сборник студенческих научных статей по материалам V Международной студенческой научной конференции «Мировой опыт и экономика России» / под ред. канд. экон. наук Л.А. Дремовой. Курск: ВЗФЭИ, 2007. – 0,14 печ. л.

12. Апалькова М.В. О сегментарности учетных процессов // Сборник тезисов докладов XXXV межвузовской научно-технической конференции студентов и аспирантов в области научных исследований «Молодежь и XXI век»: в 2 ч. Ч. 2 / Курск. гос. техн. ун-т. Курск, 2007. – 0,06 печ. л.

13. Апалькова М.В. Влияние элементов учетной политики на величину налогов // Сборник материалов докладов XV Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» / отв. ред. И.А. Алешковский, П.Н. Костылев. М.: Изд-во МГУ; СП МЫСЛЬ, 2008. – 0,17 печ.л.

14. Апалькова М.В. Согласование норм бухгалтерского и налогового учета для целей расчета финансовых результатов // Сборник тезисов докладов XXXVI межвузовской научно-технической конференции студентов и аспирантов в области научных исследований «Молодежь и XXI век»: в 2 ч. Ч. 2 / Курск. гос. техн. ун-т. Курск, 2008. – 0,06 печ. л.

15. Апалькова М.В. Управление налоговыми обязательствами (на примере компаний машиностроительной отрасли) // Сборник материалов докладов XVI международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» / отв. ред. И.А. Алешковский, П.Н. Костылев, А.И. Андреев. М.: Изд-во МГУ, 2009. – 0,14 печ. л.

16. Апалькова М.В. Согласование налоговых интересов государства и коммерческих структур при исчислении налога на прибыль // Экономика Социология и Право. 2009. № 8. – 0,22 печ. л.

Подписано в печать 15.09.2009 г. Формат 60х84/16. Бумага офсетная.

Гарнитура Times New Roman. Объем 1 п.л. Тираж 100 экз. Тип. зак. № 571

Издательство Российского государственного торгово-экономического университета
ул. Смольная, 36, г. Москва, А-445, ГСП-3, 125993

10 ←